

RENATA BEZ MELO

**GESTÃO DE CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES
HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Erves Ducati, Msc.


Florianópolis, 2004.

RENATA BEZ MELO

GESTÃO DE CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO

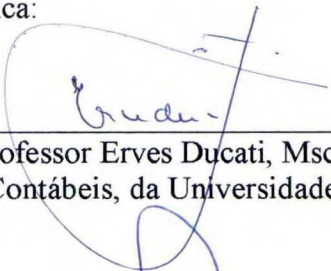
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de 8,0, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

09 de dezembro de 2004

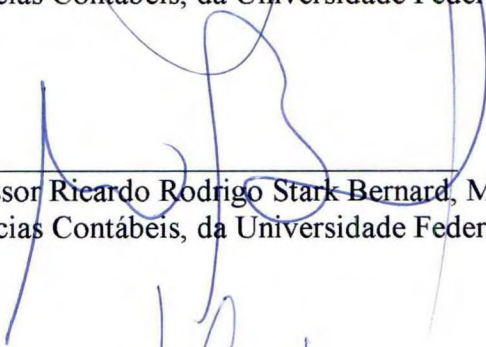


Professor Luiz Felipe Ferreira, Msc.
Coordenador de Monografias de Departamento de Ciências Contábeis

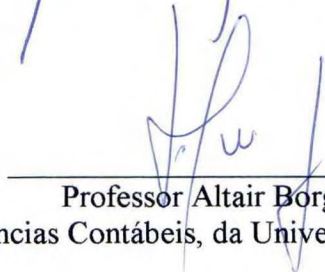
Professores que compuseram a banca:



Professor Erves Ducati, Msc.
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina



Professor Ricardo Rodrigo Stark Bernard, Msc.
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina



Professor Altair Borget, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 2004

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela vida.

Ao Professor Erves Ducati, pela seriedade e competência exercida na tarefa de orientação.

Agradeço com carinho e amor meus pais, Hamilton e Maria Isabel, pelo apoio e paciência, minhas irmãs, Fernanda e Isabella, e meu noivo, Ward.

E, finalmente, agradeço as amigas que encontrei na universidade por terem tornado a difícil jornada de uma faculdade mais agradável, e, também, todos aqueles que contribuíram para a minha formação acadêmica e deste trabalho.

RESUMO

MELO, Renata Bez. Gestão de custos nas organizações hospitalares: um estudo de caso, 2004, 83 páginas. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

No atual ambiente em que se vive, em que há uma elevação dos gastos em todas as áreas, inclusive na área de saúde, torna-se preciso a adoção de um sistema de custos que seja útil para a gestão dos mesmos e que forneça informações relevantes para a tomada de decisões. Os sistemas tradicionais, incluindo o custeio por absorção e o RKW, não atendem mais às perspectivas de gestão que se espera de um método de custeio, como por exemplo, a informação do custo paciente-dia. Conhecendo-se estes custos, existe a possibilidade de evitar desperdícios, como atividades que não agregam valor, e melhorá-los. Os custos indiretos, pelo ABC, são rastreados de uma maneira mais racional, e as informações produzidas por este sistema possibilitam que os administradores, inclusive os das organizações hospitalares, tomem decisões precisas, realizando um bom gerenciamento de sua entidade. O objetivo do presente estudo é a verificação dos sistemas de custos adotados pelos hospitais da cidade de Florianópolis e as vantagens que o ABC pode trazer a estas instituições. Utilizou-se a pesquisa descritiva, tendo como método o estudo de caso. A coleta dos dados foi realizada através de questionário e entrevista informal, que possibilitou a verificação dos métodos de custeio utilizados pelos hospitais. Com o questionário aplicado pôde-se verificar que o Hospital de Caridade utiliza o custeio por absorção, e o Hospital Governador Celso Ramos e o Hospital Universitário utilizam o RKW. Ambos os sistemas não possibilitam os referidos hospitais encontrarem o custo paciente-dia, por exemplo, não podendo os administradores destas instituições realizarem uma boa gestão de seus custos e, conseqüentemente, da organização.

Palavras-chave: custos, organizações hospitalares e ABC.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
HU	Hospital Universitário
MEC	Ministério da Educação e Cultura
NdA	Nível de Atividade
RKW	Método de Rateio por Redução Escalar
SC	Santa Catarina
SUS	Sistema Único de Saúde
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

RESUMO.....	IV
-------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	V
--------------------------------------	---

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 TEMA E PROBLEMA	9
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	11
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	11
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	12
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	13
1.4.1 <i>Tipo de Pesquisa</i>	13
1.4.1.1 Quanto aos objetivos	13
1.4.1.2 Quanto aos procedimentos.....	13
1.4.1.3 Quanto à forma de abordagem do problema	14
1.4.2 <i>Coleta, análise e interpretação de dados</i>	14
1.4.2.1 População ou universo	15
1.4.2.2 Amostra.....	15
1.4.2.3 Instrumentos de pesquisa	16
1.4.2.4 Análise e interpretação de dados	17
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	 19
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	19
2.1.1 <i>Custos: uma visão geral dos conceitos</i>	21
2.1.2 <i>Classificação dos custos</i>	22
2.1.2.1 Custos diretos	22
2.1.2.2 Custos indiretos	22
2.1.2.3 Custos fixos	23
2.1.2.4 Custos variáveis.....	23
2.1.3 <i>Departamentalização</i>	24

2.1.4	<i>Método de rateio recíproco de custos indiretos</i>	25
2.1.5	<i>Métodos de custeio</i>	26
2.1.5.1	Custeio por absorção	26
2.1.5.2	RKW	27
2.2	ACTIVITY-BASED COSTING (ABC)	29
2.2.1	<i>Conceitos</i>	30
2.2.2	<i>Sistema ABC versus tomada de decisão</i>	31
2.2.3	<i>Atividades</i>	33
2.2.4	<i>Direcionadores de custos (cost drivers)</i>	33
2.2.5	<i>Vantagens e desvantagens do sistema ABC</i>	35
2.3	AS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES	37
2.3.1	<i>História dos hospitais brasileiros</i>	38
2.3.2	<i>Conceitos e objetivos dos hospitais</i>	38
2.3.3	<i>Atividades das organizações hospitalares</i>	39
2.3.4	<i>A atual situação dos hospitais brasileiros</i>	40
2.3.5	<i>ABC para as organizações hospitalares</i>	43
	NESTE PLANO, LIMA (1997) <i>APUD</i> ABBAS, LEZANA E MENEZES (2002, p. 84) DIZ QUE:	44

3 OS SISTEMAS DE CUSTOS DE ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES NA CIDADE DE FLORIANÓPOLIS – SC..... 46

3.1	CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DA AMOSTRA	46
3.2	MÉTODO DE COLETA DE DADOS	46
3.3	RESULTADOS OBTIDOS	48
3.3.1	<i>Hospital de Caridade</i>	48
3.3.1.1	Sistema contábil	49
3.3.1.2	Critérios e procedimentos da contabilidade de custos.....	50
3.3.1.3	Relatórios da contabilidade de custos.....	50
3.3.1.4	Controle de custos	50
3.3.1.5	Custos para decisões.....	51
3.3.1.6	Sistema ABC	51
3.3.2	<i>Hospital Governador Celso Ramos</i>	52
3.3.2.1	Sistema contábil	52
3.3.2.2	Critérios e procedimentos da contabilidade de custos.....	53
3.3.2.3	Relatórios da contabilidade de custos.....	54

3.3.2.4	Controle de custos	54
3.3.2.5	Custos para decisões	54
3.3.2.6	Sistema ABC	55
3.3.3	<i>Hospital Universitário (HU)</i>	55
3.3.3.1	Sistema Contábil	56
3.3.3.2	Critérios e procedimentos da contabilidade de custos	57
3.3.3.3	Relatórios da contabilidade de custos	57
3.3.3.4	Controle de custos	58
3.3.3.5	Custos para decisões	58
3.3.3.6	Sistema ABC	58
4	MÉTODOS DE CUSTEIO ADOTADOS PELOS HOSPITAIS E O SISTEMA ABC.60	
5	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	64
	REFERÊNCIAS.....	67
	ANEXOS	70

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo abordar-se-á o assunto que será tratado no presente estudo e o problema de pesquisa. Assim como os objetivos, a justificativa de se estar estudando os custos nas organizações hospitalares, verificando-se sua relevância, e ainda a metodologia de pesquisa e a organização do trabalho.

1.1 Tema e problema

Vive-se na era da globalização do mundo, que para algumas pessoas, como antropólogos e sociólogos, vem ocorrendo desde as grandes navegações, mas que somente há alguns anos, vem sendo amplamente difundida.

A globalização, a internacionalização da economia e o conseqüente aumento da concorrência entre as empresas, fazem com que estas preocupem-se com sua melhoria a cada dia. Para que as empresas destaquem-se no mercado global, faz-se necessária a elaboração de estratégias que elevem a qualidade dos produtos ou serviços, chamando a atenção dos consumidores.

Os hospitais brasileiros devido, principalmente, ao avanço tecnológico vêm cobrando preços cada vez mais altos, preceitua Vassalo (1997). Com a tecnologia surgem novos equipamentos e novas técnicas de diagnósticos e de tratamento, que elevam os custos da saúde. Os custos são elevados, porém, a maioria dos hospitais desconhecem seus reais custos.

Vassalo (1997), referindo-se ao assunto, afirma que em decorrência de os hospitais desconhecerem seus custos, cobra-se cada injeção aplicada, cada curativo entre outros. E

continua dizendo que as organizações hospitalares não conhecem seus custos, apenas seus preços.

Muitos hospitais brasileiros não conhecem seus custos devido a falta de um método de custeio. Os hospitais que utilizam um sistema de custos, adotam, normalmente, o RKW (método de rateio por redução escalar) ou o custeio por absorção. Estes sistemas estão voltados para um ambiente anterior em que a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes, e os custos indiretos representavam uma pequena parcela dos custos totais da empresa.

Abbas (2001) ensina que a competição global e o avanço tecnológico fizeram crescer em muito os custos indiretos, reduzindo os custos diretos. Com isso, observa-se que os sistemas de custos tradicionais, incluindo o RKW e o custeio por absorção, já não atendem o principal objetivo da implantação de um sistema de custos na empresa, que é o conhecimento dos custos dos serviços prestados.

Portanto, torna-se necessária a implantação de um sistema de custos nos hospitais brasileiros que permita obter informações de custos detalhadas e precisas, tendo-se o efetivo conhecimento destes.

O ABC (*activity-based costing*) é uma ferramenta gerencial de que as instituições prestadoras de serviços podem fazer uso, pois fornecem informações de custos mais exatas e as vantagens de cada serviço.

Devido os problemas que ocorrem em decorrência da adoção de sistemas de custos defasados nos hospitais brasileiros, faz-se necessário o estudo desses sistemas e a verificação da possibilidade de implantação do ABC.

Nesse sentido, questiona-se:

Qual método de custeio vem sendo adotado nas organizações hospitalares da capital de Santa Catarina, e quão seria vantajoso, a uma instituição hospitalar, a implantação do sistema ABC?

1.2 Objetivos

Fachin (2002) *apud* Beuren et al. (2003, p. 65) “expõe que os objetivos representam o fim que o trabalho monográfico se propõe atingir, que é dar uma resposta ao problema formulado”. Dessa forma, apresenta-se a seguir o objetivo geral e os objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é verificar quais sistemas de custos são utilizados pelas organizações hospitalares da cidade de Florianópolis, e analisar as vantagens que o ABC pode trazer a estas instituições.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos do estudo são:

- verificar os sistemas de custos adotados pelas instituições hospitalares da cidade de Florianópolis;
- verificar se os hospitais vendem serviços com base nos custos conhecidos;
- identificar as vantagens que o método ABC pode trazer a essas organizações hospitalares, através do estudo bibliográfico.

1.3 Justificativa do estudo

A justificativa, segundo Lakatos e Marconi (1991, p. 219), “consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa”. Dessa forma, tem-se a seguir a justificativa do estudo dos custos nas organizações hospitalares.

Conforme Bittencourt e Neto (1999), no Brasil, muitas instituições hospitalares não adotam sistema de custos, e quando possuem, utilizam um sistema tradicional, defasado para o ambiente em que se vive. Devido a adoção destes métodos, vários problemas surgem dentro dos hospitais. O não conhecimento dos custos dos serviços prestados impossibilita a tomada de decisões administrativas de acordo com a realidade destas organizações.

Os hospitais públicos recebem do Sistema Único de Saúde (SUS) um determinado valor para cada serviço prestado à população, independentemente de o paciente ficar vários dias internado na instituição. Por isso e pelo fato de não terem um método de custeio que demonstre seus reais custos, os hospitais públicos estão passando por problemas financeiros. Se estas instituições tivessem um método que determinasse os verdadeiros custos de seus serviços, estes poderiam ser apresentados ao SUS, devendo este repassar o valor correto pelos serviços prestados. Assim, torna-se preciso a implantação de um sistema de custos apropriado aos hospitais brasileiros, tornando possível a identificação dos custos de cada serviço.

Com o aumento dos gastos na área da saúde e as restrições impostas pelos tomadores de serviços hospitalares, torna-se preciso a utilização de um sistema de custos que forneça informações úteis e necessárias. Logo, faz-se necessária a verificação dos sistemas de custos adotados pelas organizações hospitalares da cidade de Florianópolis, analisando se utilizam métodos tradicionais ou não, e a utilidade das informações fornecidas.

1.4 Metodologia da pesquisa

Beuren et al. (2003) afirma que a metodologia da pesquisa é definida pelo problema formulado e pelas hipóteses. Deve estar, a metodologia de pesquisa, em consonância com a pergunta elaborada ou com as hipóteses.

1.4.1 Tipo de Pesquisa

Os tipos de pesquisas utilizados no estudo realizado são: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à forma de abordagem do problema.

1.4.1.1 Quanto aos objetivos

O tipo de pesquisa utilizado quanto aos objetivos foi a pesquisa descritiva, pois tem-se como objetivo o estudo dos custos nas organizações hospitalares, descrevendo-se as características e os métodos de custeio adotados pelos hospitais.

Gil (1999) *apud* Beuren et al. (2003) afirma que a pesquisa descritiva tem por intuito descrever as características de uma população específica ou fenômeno ou o estabelecimento entre variáveis de relações.

1.4.1.2 Quanto aos procedimentos

Beuren et al. (2003, p. 83) aduz que os procedimentos da pesquisa científica “referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”.

A pesquisa realizada é bibliográfica, pois desenvolveu-se com base, principalmente, em livros e artigos científicos. E também, um de estudo de caso, aplicando-se um questionário nas organizações hospitalares da cidade de Florianópolis, com o objetivo de se verificar o método de custeio adotado nestas instituições.

Lakatos e Marconi (1991, p. 182) preceituam que “a pesquisa bibliográfica abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo”.

Em relação ao estudo de caso, Gil (1999, p. 73) *apud* Beuren et al. (2003) afirma este tem como característica a pesquisa profunda e exaustiva de um ou alguns objetos, de tal forma que permita amplos e detalhados conhecimentos do mesmo.

1.4.1.3 Quanto à forma de abordagem do problema

Adotou-se a pesquisa qualitativa, visto que não há intenção de empregar instrumentos estatísticos, e sim de analisar o método de custeio adotado pelas organizações hospitalares.

Beuren et al. (2003, p. 92) diz que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por um meio de estudo quantitativo”. Assim, optou-se pela pesquisa qualitativa, realizando-se um estudo mais aprofundado dos sistemas de custeios hospitalares.

1.4.2 Coleta, análise e interpretação de dados

Beuren et al. (2003, p. 117) afirma que:

O objeto de um trabalho monográfico é a sistematização metódica e objetiva de informações fragmentadas, seguida de identificação de suas relações e seqüências repetitivas, com vista em descobrir resposta para determinada questão-problema. Assim, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados busca regularidades

ou padrões de associação de dados que não sejam idiossincráticos aos fatos que estão sendo examinados, mas comuns a toda categoria de fatos semelhantes.

A seguir, verificar-se-á a população ou universo a serem estudados; o tipo de amostra; os instrumentos de pesquisas, que foram o questionário, entrevista e a documentação; e a forma de análise e interpretação dos dados.

1.4.2.1 População ou universo

Conforme Beuren et al. (2003), população ou universo é a soma de diferentes elementos que possuem uma determinada semelhança em suas características.

Realizou-se o estudo sobre o método de custos adotado pelas organizações hospitalares da cidade de Florianópolis. Dessa forma, tem como população ou universo o setor de custos das organizações hospitalares da capital de Santa Catarina.

1.4.2.2 Amostra

De acordo com Marconi e Lakatos (1999, p. 163) “amostra é uma parcela convenientemente selecionada de universo (população); é um subconjunto do universo”.

Optou-se pela amostragem por acessibilidade ou conveniência, tendo em vista que foram coletadas amostras apenas do setor de custos das organizações hospitalares, e que os hospitais selecionados foram os que proporcionaram melhor acesso às informações.

Os hospitais selecionados foram: Hospital Governador Celso Ramos, Hospital de Caridade e Hospital Universitário.

1.4.2.3 Instrumentos de pesquisa

Beuren et al. (2003) preceitua que instrumentos de pesquisa são os meios pelos quais, os pesquisadores, utilizam para coletar, analisar e interpretar dados, sendo eles: questionário, entrevista e documentação.

1.4.2.3.1 Questionários

A coleta de dados foi feita através de aplicação de questionário nas organizações hospitalares da cidade de Florianópolis, que contém questões abertas e fechadas, sendo estas predominantes. O questionário foi retirado da dissertação “Gestão de custos em organizações hospitalares” de Kátia Abbas.

Gil (1999) *apud* Beuren et al. (2003, p.130) “define o questionário como uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças [...]”.

Beuren et al. (2003) aduz sobre os tipos de questões, que podem ser abertas ou livres, em que o informante responde as questões livremente; e fechadas, que representam um “conjunto de alternativas de respostas” onde o informante opta pela que melhor se ajusta a situação.

1.4.2.3.2 Documentação

Beuren et al. (2003, p. 134) afirma que “os documentos escritos apresentam-se como uma valiosa fonte de coleta de dados nas pesquisas em ciências sociais”.

A coleta de dados deu-se através de pesquisa bibliográfica ou fontes primárias, pois o questionário aplicado foi retirado de uma dissertação já publicada. Conforme referida autora, Beuren et al. (2003), considera-se pesquisa bibliográfica ou fontes secundárias a utilização de contribuições já publicadas do tema pesquisado.

1.4.2.4 Análise e interpretação de dados

De acordo com Marconi e Lakatos (1991, p. 167), analisar “é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores”.

Adotou-se a análise de conteúdo, em que foi verificado, através do questionário, os métodos de custeio utilizados pelas instituições hospitalares. Beuren et al. (2003, p. 137) aduz que o método da análise de conteúdo “tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens. De certa forma, o método privilegia dados qualitativos, embora seja aplicável na abordagem quantitativa”.

E por fim, após a análise dos dados, foi realizada a interpretação dos mesmos, verificando se os métodos de custeio adotados pelos hospitais estão fornecendo informações precisas, contribuindo para a gestão destas instituições. A interpretação dos dados, segundo Marconi e Lakatos (1991), refere-se a atividade intelectual em que os pesquisador irá analisar de forma mais profunda as dados coletados e analisados, fornecendo um significado mais amplo às respostas obtidas.

1.5 Organização do trabalho

O presente estudo está organizado em cinco capítulos, descritos a seguir.

O capítulo 1 trata da atual situação das organizações hospitalares em relação a gestão de custos, demonstrando-se a relevância da pesquisa e o problema que a justifica. Aborda-se, também, os objetivos, geral e específicos, a metodologia de pesquisa e a forma de coleta, análise e interpretação de dados.

O segundo capítulo traz as teorias que fundamentam o tema escolhido. Apresenta a evolução dos custos, seus conceitos e classificações, e os métodos de custeio tradicionais, o Custeio por Absorção e o RKW, descrevendo-os de forma sucinta, explicitando suas vantagens e desvantagens. Evidencia o Custeio Baseado em Atividades (ABC), estudando-se sua história, estrutura, benefícios para tomada de decisão e suas vantagens e desvantagens, demonstrando ser uma ótima ferramenta gerencial. E, também, apresenta um breve histórico, as atividades e o atual ambiente das organizações hospitalares, e os benefícios que o ABC pode trazer a estas instituições.

O capítulo 3 expõe o levantamento dos dados, obtidos através do questionário e a gestão de custos das organizações hospitalares, da cidade de Florianópolis, com o intuito de se verificar, principalmente, o método de custeio adotado.

O quarto capítulo apresenta uma análise dos métodos de custeio utilizados pelos hospitais, verificando-se suas vantagens e desvantagens e os benefícios que o ABC pode trazer a estas organizações se fosse implantado.

Finalmente, apresentam-se as conclusões do presente estudo e as recomendações para novas pesquisas acerca do tema, e a bibliografia utilizada.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo traz as teorias que fundamentam o tema escolhido. Abordam-se os custos, sua evolução e classificação; os métodos de custeio tradicionais: Absorção e RKW (método de rateio por redução escalar); o ABC (*activity-based costing*), verificando-se a evolução histórica, a estrutura e as vantagens e desvantagens. E ainda, estuda-se as organizações hospitalares e as vantagens que o ABC pode trazer a estas instituições.

2.1 Contabilidade de custos

Para conhecer e entender determinado assunto, torna-se preciso o conhecimento de sua história. Portanto, para a compreensão do presente estudo, faz-se necessário ter uma noção de desenvolvimento histórico da contabilidade de custos.

De acordo com Martins (1998, p. 19) “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

Nesta época, para se obter a apuração do resultado precisava-se somente da verificação dos estoques, inicial e final, e as compras realizadas no período.

$$\text{CMV} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS} - \text{ESTOQUE FINAL}$$

Martins (1998) preceitua que, confrontando os custos das mercadorias vendidas com as receitas obtidas na venda desses bens, chegava-se ao lucro bruto. Deste deduzia-se as despesas necessárias à manutenção da entidade, durante o período em análise, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades. Dessa forma, surgiu a clássica Demonstração de Resultados da empresa comercial.

Conforme Leone (1983, p. 17) “a Contabilidade de Custos nasceu com a Revolução Industrial. Sua principal função era, então, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os Balanços”.

Com a Revolução Industrial, segundo Abbas (2001), o local de trabalho foi ampliado, deslocando-se das pequenas moradias dos artesãos para as enormes fábricas, com máquinas e ferramentas aperfeiçoadas. Assim, o patrimônio dos artesãos cresceu em muito, tendo apenas os capitalistas acesso as suas propriedades.

Dessa forma, aumentou a produtividade, as operações e as transações, intensificando a competição, tornando as simples operações de antigamente em algo complexo.

A tarefa da Contabilidade já não era tão fácil. Principalmente porque, munindo-se de equipamento de fiscalização cada vez mais eficiente, a Fazenda, já naquele tempo, espreitava por sobre o ombro do contador, obrigando a uma tributação sobre os ganhos das empresas. Surgiam os mercados de capitais e as bolsas de valores. Com isso, multidões antes indiferentes ao mundo dos negócios agora investem suas economias na compra de ações. A propriedade das empresas pulverizou-se entre milhões de acionistas ávidos de ganho e, portanto, atentos aos sumários contábeis das empresas. Logo, com o desenvolvimento do setor industrial, a valorização dos inventários não podia mais basear-se com exclusividade em valores de compra (antes da Revolução Industrial, as empresas eram estritamente comerciais, ou seja, que compravam prontas as mercadorias que iriam vender), mas passava a depender, essencialmente, da apuração dos custos de produção. (ABBAS, 2001, p. 15-16)

Mas isto não ocorreu, as empresas industriais ainda utilizavam a fórmula anteriormente citada para calcular os custos das mercadorias vendidas. Dessa maneira surge a Contabilidade de Custos, tendo o contador de custos que dar um grande passo para o seu refinamento, pois contabilizavam apenas os custos diretos. “Quando se considerou que a Contabilidade de Custos era voltada para as atividades internas da organização, foi possível o emprego de taxas predeterminadas para a apropriação dos custos indiretos ao valor dos produtos, dos estoques e dos serviços”. (LEONE, 1983, p. 17)

E ainda segundo Leone (1983), com o passar dos anos, verificou-se um maior aumento na competição entre as empresas constatando-se assim, que a Contabilidade de Custos

fornecia informações que poderiam servir como controle dos custos e das operações. A partir daí foi considerada, a Contabilidade de Custos, como ferramenta gerencial em que os sistemas de custos auxiliavam no planejamento das empresas e tomada de decisões por seus administradores.

Atualmente, com a evolução da Contabilidade de Custos, tem-se informações mais precisas, ajudando no controle de empresas comerciais e de serviços, incluindo-se, neste caso, as organizações hospitalares.

2.1.1 Custos: uma visão geral dos conceitos

“Custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” (MARTINS, 1998, p. 25)

Portanto, custos são todos os gastos incorridos para a produção de certo bem ou serviço. Deve-se diferenciar custos de despesas, que muito se confundem. Despesas são os gastos relativos a bens e serviços para aquisição de receitas.

Assim definindo, parece fácil a tarefa de apurar um custo, pois exige, apenas, a apuração de todos os recursos consumidos pela empresa e sua distribuição pelos produtos fabricados. Ao se considerar, porém, a complexidade dos recursos aplicados pela empresa, a existência de consumos indiretos para suporte (apoio) à produção, entre outros, percebe-se que essa ação não é nada simples. (ABBAS, 2001, p. 19)

Custos também está relacionado ao conceito de gasto que é o sacrifício realizado para a aquisição de um determinado bem ou serviço, ou em que existe um sacrifício financeiro por parte da empresa para adquiri-lo.

2.1.2 Classificação dos custos

A Contabilidade de Custos classifica os custos quanto a facilidade de identificação com os produtos fabricados: diretos e indiretos; e quanto ao comportamento em relação às variações de volume: fixos e variáveis.

2.1.2.1 Custos diretos

Martins (1998, p. 52-53) define custos diretos como “os custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver um medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”. Os custos diretos são fáceis de serem identificados e são aplicados diretamente ao produto ou serviço não necessitando de rateios.

2.1.2.2 Custos indiretos

Custos indiretos são todos os custos que não são identificados diretamente com produto ou serviço. São alocados aos produtos e serviços por meio de rateio, estimativas ou rastreamento, e a sua alocação se dá por métodos de custeio.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1995, p. 35):

Custos indiretos são aqueles incorridos dentro do processo de produção, mas que, para serem apropriados aos produtos, nos obrigam ao uso de rateios, que são artifícios usados para distribuir os custos que não conseguimos ver com objetividade e segurança a quais produtos se referem. Os custos indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, com base em rateios, estimativas etc.

Martins (1998) preceitua que os custos indiretos são os que não oferecem condição de medida objetiva e sua alocação será estimada e muitas vezes arbitrária. Exemplos de custos indiretos são: aluguel, segurança entre outros.

O rol dos Custos Indiretos inclui Custos Indiretos propriamente ditos e Custos Diretos (por natureza), mas que são tratados como indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa nas suas informações. Pode-se inclusive dizer também que, entre os indiretos, existem os menos indiretos (quase diretos), como Materiais de Consumo, e os mais indiretos, como Supervisão da fábrica, Imposto Predial ou Corpo de Segurança. (MARTINS, 1998, p. 53)

2.1.2.3 Custos fixos

Conforme Martins (1998), custos fixos são os que independem de aumentos ou diminuições no volume de produtos elaborados em certo período. Ou seja, são os custos que não variam, não dependem da produção de bens e serviços do período.

Exemplo claro é o aluguel do local em que está instalada a fábrica. O aluguel não irá aumentar ou diminuir em decorrência de aumento ou diminuição de um certo nível da produção.

2.1.2.4 Custos variáveis

O Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1995, p. 35) define que “custos variáveis são os que tem seu valor determinado em função de oscilações na atividade da empresa”.

Logo, os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com a produção. Os referidos custos estão diretamente relacionado com o volume de produção. Exemplo prático é o consumo de matéria-prima, em que quanto maior a produção, maior será o consumo de matéria-prima.

2.1.3 Departamentalização

Departamento, segundo Martins (1998, p. 70), é “a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria do casos) desenvolvendo atividades homogêneas”.

O departamento, conforme Martins (1998), pode ser dividido em dois grupos. Um é o departamento de produção em que há alteração do produto de forma direta, atuando sobre o mesmo, e os custos do departamento são lançados diretamente sobre os produtos. E o outro é o departamento de serviços, que nem recebem o produto, apenas realizam serviços, não há uma atuação direta sobre o produto, e os custos do departamento não podem ser apropriados diretamente aos produtos, sendo transferidos, os custos, para os departamentos de produção, os serviços.

Muitas vezes, um departamento é um centro de custos, que de acordo com Sá e Sá (1995, p. 73) *apud* Abbas (2001, p. 20) é “no conceito geral, uma subdivisão técnica utilizada contabilmente para que se consiga uma racional divisão dos custos indiretos do exercício observando-se as unidades de gestão e controle”.

Martins (1998, p. 71) afirma que centro de custos é onde “são acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamento de Produção) ou a outros Departamentos (Departamentos de serviços)”.

Pode ocorrer de um departamento possuir vários centros de custos, isto porque, segundo Martins (1998, p. 72) centro de custos é “a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos de Fabricação. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio Departamento”.

Para Leone (1983, p. 125):

Para melhor controle das operações e mais adequada determinação dos custos dos produtos, a administração departamentaliza as suas operações. Essa

departamentalização resulta na departamentalização das DIF, de vez que os custos indiretos serão classificados segundo os Departamentos ou centros de Custos.

Com a departamentalização há uma redução na quantidade de itens de despesas indiretas, facilitando a contabilização da entidade.

2.1.4 Método de rateio recíproco de custos indiretos

Hornngren, Foster e Datar (1997, p. 340) conceituam rateio recíproco como aquele que “faz a alocação dos custos por via da inclusão explícita dos serviços mútuos prestados por todos os departamentos de apoio”.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 212), o método de rateio recíproco “reconhece todas as interações dos departamentos de apoio”. Ou seja, um departamento de apoio é consumido por outro, este consumo é utilizado para se determinar os custos totais de cada departamento de apoio, que reflete as relações entre os departamentos de apoio. Depois, os departamentos de apoio possuem novos custos totais que são alocados aos departamentos de produção.

Hornngren, Foster e Datar (1997) afirmam que existe três etapas para a implantação do rateio recíproco. A primeira etapa é a “expressão dos custos do departamento de apoio e das relações recíprocas em forma de equação linear”. Nesta etapa tem-se uma ou mais equações lineares, dependendo do número de departamentos de apoio, onde serão expressos os custos dos departamentos e a percentagem de apoio de um departamento para com o outro. Através da equação linear, ter-se-á os custos recíprocos totais, que também são chamados de custos artificiais dos departamentos de apoio, que serão sempre maiores que os custos reais.

Na segunda etapa, tem-se a “resolução do sistema de equações simultâneas para obtenção dos custos recíprocos de cada departamento”. Aqui, far-se-á a substituição das equações lineares, ou seja, insere uma equação dentro da outra, mas isto somente quando

houver dois departamentos de apoio. Se houver mais de um departamento de apoio, deve-se utilizar programas de computador para calcular os custos recíprocos totais.

A última etapa, conforme Horngren, Foster e Datar (1997), é a alocação dos custos recíprocos de cada departamento de apoio a todos aos outros departamentos de apoio e operacionais com base nas proporções de utilização.

2.1.5 Métodos de custeio

Após conhecer a evolução histórica da Contabilidade de Custos, o conceito de custos e suas classificações, pode-se estudar os métodos de custeio para formação dos custos de um produto e serviço.

Para Martins (1998, p. 41) “custeio significa método de apropriação de custos”. Neste estudo, destacar-se-á três métodos: Custeio por Absorção, Método de Rateio por Redução Escalar (RKW) e *Activity-Based Costing* (ABC).

2.1.5.1 Custeio por absorção

Para Martins (1998, p. 41-42):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Ornstein (1982, p. 21) define o custeio por absorção como o “sistema de custeio que apropria aos produtos os custos fixos industriais, em função de um Nível de atividade (NdA) considerado ‘normal’”.

O método de custeio por absorção atende os princípios contábeis aceitos, e este e o custo padrão são os únicos a serem aceitos pela legislação brasileira do imposto de renda.

O custeio por absorção apresenta diversas vantagens dentre as quais, Gersdorff (1979) *apud* Negra e Negra (2001), destaca que o referido método possibilita que todos os custos sejam “tomados em conta e os custos unitários calculados, mostrando a estrutura dos custos”.

Todavia, o sistema de custeio por absorção demonstrou certas falhas, que são:

- Variações no volume de produção não podem ser medidas na sua influência nos custos;
- Ênfase na distinção entre custo de produção e outros custos, sem levar em conta a distinção entre custos fixos e variáveis;
- Demora na absorção unitária: só podem ser calculados no fim do período contábil;
- Os métodos de absorção são arbitrários em muitos casos. (GERSDORFF, 1979 *apud* NEGRA e NEGRA, 2001)

Sabe-se que os custos fixos e variáveis são elementos importantes para se obter um controle de produtividade e determinação do preço de venda do produto de forma correta. Dessa forma, o custeio por absorção possui uma grande falha, pois impede que o administrador tome decisões precisas para o bom andamento da entidade.

2.1.5.2 RKW

Conforme Hypolito (2004), o método RKW nasceu na Alemanha e consiste na apropriação dos custos de produção e de todas as outras despesas da empresa, até mesmo as despesas financeiras, aos produtos fabricados no período.

De acordo com Vartanian (2004), o RKW, conhecido como método de rateio por redução escalar, também é conhecido por método de custeio pleno e por método das secções homogêneas. RKW representa as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas aziendais (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

E ainda para Vartanian (2004) “o método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviço”.

Segundo Pereira e Sterque (2004):

Uma forma de alocação de custos e despesas muitíssima conhecida no nosso meio brasileiro por RKW consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos, ou seja, tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.

Portanto, o RKW é um método de custeio que permite o rateio dos custos de produção e das despesas da empresa, sendo alocados aos departamentos da empresa. Os autores supracitados, Pereira e Sterque (2004), afirmam que com esse rateio, chega-se ao valor de "produzir e vender" (incluindo administrar e financiar), que, se fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita.

Negra e Negra (2001) afirmam:

Este método permite que cada centro de custo transfira, por meio de rateio, seu custo total a todos os centros de custos que tenham prestado serviços, que lhe sucedem no plano hierarquizado de centro de custo (o que chamamos de “efeito cascata”). Permite assim, a transferência de custo também entre centros de custo do mesmo grupo. [...] Por esse método, os centros de custos que já foram rateados, não receberão rateios dos demais centros, evitando-se assim, a formação de resíduos de custo não apropriáveis aos produtos.

O método RKW, como qualquer outro, possui vantagens e desvantagens. Dentre as vantagens destacam-se: leva-se em conta todos os gastos incorridos em uma entidade, tendo-se uma informação de custo completa e conservadora. Outra vantagem, é que este método tende a introduzir no mercado uma certa estabilidade de preços.

Conforme Vartanian (2004) as desvantagens apresentadas são:

A utilização do método de custeio pleno pode evidenciar menosprezo pelos concorrentes, por não se preocupar em analisar e gerir os custos estrategicamente. Por não distinguir custos fixos de custos variáveis, o custeio pleno pode levar à

tomada de decisões equivocadas, por exemplo, em decisões do tipo aceitar ou não uma encomenda. A principal desvantagem do método de custeio pleno pode estar na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos. Cumpre lembrar, porém, que a alocação de gastos fixos não é necessariamente arbitrária ao ponto de tornar imprestável uma informação de custo pleno. Percebe-se, em toda a história do custeio pleno, uma real preocupação em se rastrear os gastos indiretos e fixos da maneira mais realista possível. Também, critérios de rateio arbitrários podem estar sendo usados para influenciar o comportamento dos gestores com respeito aos custos (finalidade gerencial e até estratégica).

O método RKW apresenta certas desvantagens que influem muito no processo de tomada de decisão, pois distorcem os custos dos produtos não se sabendo o seu real valor, impedindo a administração de tomar decisões corretas.

2.2 Activity-based costing (ABC)

“Segundo alguns autores, o ABC, já era conhecido e usado em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60”. (NAKAGAWA, 2001, p. 41)

O sistema de custeio baseado em atividades, ABC, veio a se tornar conhecido recentemente, em decorrência de novos conceitos e modos de viver, hábitos e, principalmente, das inovações tecnológicas.

Conforme Wanderley, Meira e Miranda (2002) “o custeio baseado em atividades – ABC surge em virtude do avanço tecnológico e crescente complexidade dos sistemas de produção com uma grande diversidade de produtos e modelos fabricados pelas empresas”.

Lima e Lima (1998) preceituam que o ABC foi adotado, no Brasil, no fim da década de 80, sendo considerado o método de custeio para estimar mais precisamente os recursos financeiros, superando, dessa forma, as deficiências dos métodos de custeio tradicionais.

Em relação ao surgimento do ABC no Brasil, Nakagawa (2001, p. 41) afirma:

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP[...]. No mesmo ano, criou-se o CMS Lab para, como, membro educacional do CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing – International*) de Arlington, Texas (EUA), abrir as portas da USP às empresas e outras instituições de ensino e pesquisa para, através de convênios, estabelecer programas de treinamento e desenvolvimento de executivos e instrutores nesta matéria.

De acordo com Brimson (1996), os métodos de custeio tradicionais foram desenvolvidos em uma época em que a maioria dos custos eram diretos. Mas, devido, principalmente, o avanço da tecnologia e a globalização, os custos passaram, em sua maioria, a serem indiretos, não correspondendo mais, os sistemas tradicionais, aos anseios das organizações. Então criou-se o ABC que veio a responder e auxiliar as organizações nas suas principais dificuldades.

Segundo Martins (2002), embora alguns autores afirmem que o ABC já era utilizado no fim do século XIX, a estruturação desse sistema de custeio e gestão foi realizado por Kaplan e Cooper.

2.2.1 Conceitos

Segundo Ching (1997) o ABC é uma forma de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Conforme Abbas, Lezana e Menezes (2002, p. 82):

O ABC é um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com maior precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou o serviço que consome recursos, mas sim que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço. Considerado muitas vezes um sistema de difícil implantação, trata-se em sua essência de uma poderosa metodologia de custeamento,

que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais.

O ABC é um sistema de custeio capaz de identificar as atividades que são realizadas durante a prestação do serviço e o respectivo custo. Nakagawa (2001, p. 40) conceitua o ABC como sendo “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Já para Falk (2000, p.15) “a metodologia ABC acredita que Serviços ou Produtos consomem atividades, e depois que são essas atividades que consomem os recursos”. Portanto, o ABC demonstra uma relação entre serviços/produtos que consomem atividades, e que estas atividades, quando executadas, consomem recursos.

No mesmo sentido, Fukumoto e Freitas (2000) preceitua que “o Custeio Baseado em Atividade tem o pressuposto de que os recursos são consumidos pelas atividades, e que os produtos surgem em consequência das atividades estritamente necessárias para fabricá-los ou comercializá-los”.

O método de custeio baseado em atividades – ABC é considerado por muitos um sistema de difícil implantação, mas trata-se de uma poderosa ferramenta gerencial e de custeamento que visa reduzir as distorções decorrentes dos sistemas tradicionais.

2.2.2 Sistema ABC *versus* tomada de decisão

A finalidade de um sistema de custeio, como ferramenta de gestão, é a identificação dos custos do objeto de custos e produzir informações realistas, confiáveis e oportunas para a tomada de decisão e controle.

West e West (1997) *apud* Bittencourt e Neto (1999) afirmam que:

O fato de identificar o custo de recursos, quando aplicados aos objetos de custos, representa um avanço nas oportunidades de avaliação dos gerentes, por exemplo, na eliminação de

atividades não efetivas, servindo como base para a formulação de planos estratégicos para o aumento da rentabilidade organizacional.

E os referidos autores continuam:

Tomadas de decisão sobre projetos de expansão, ou redução de unidades, ou formulação de alianças estratégicas também podem ser auxiliados pelo método ABC, através da precisão no estabelecimento de margens e pela disponibilidade de informações não-financeiras de produção. (BITTENCOURT e NETO, 1999)

O método ABC é um sistema de custeio que fornece subsídios para a tomada de decisão pelos administradores das organizações, auxiliando no controle e na tomada de decisão.

Segundo Binato e Estrada (2002):

O uso dos sistemas de custeio por atividades pode revelar resultados surpreendentes para as empresas, como a descoberta de que clientes e produtos podem gerar grandes prejuízos. Ao constatar que certos produtos ou clientes produzem prejuízos, a empresa poderá tomar medidas como recalcular preços, filtrar clientes, investir na substituição dos produtos ou serviços, ou partir para uma diversificação no que se denomina estratégia de mercado.

E, conforme Nakagawa (2001, p. 30):

O ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos).

O sistema de custeio ABC permite às organizações medirem seus custos, sendo que é baseado em atividades e não em produtos, possibilitando às empresas tomarem decisões quanto à gestão da organização e os serviços realizados por esta.

2.2.3 Atividades

O ABC é um sistema baseado em atividades. Portanto, a fator primordial deste sistema é a atividade, é por meio desta que o referido sistema se norteia. As atividades constituem a base do ABC.

Nakagawa (1994, p. 42) diz que “a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Segundo Brimson (1996, p. 27) “uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”.

A atividade é o meio pelo qual a empresa obtém produtos e/ou serviços; normalmente é aquela realizada por empresas que utilizam materiais, tecnologia para a produção de serviços.

Conforme Martins (2002, p. 36) “uma atividade necessita de recursos organizacionais para atingir seu objetivo. [...] Os recursos são adquiridos externamente ou são obtidos de outras atividades, assim, a produção de uma atividade pode tornar-se recurso de outra”.

Portanto, atividade precisa de recursos, que podem ser mão-de-obra, tecnologia, equipamentos entre outros, em que a soma desses recursos revela o custo da atividade. Este é alocado pelos direcionadores de custos, que será estudado a seguir.

2.2.4 Direcionadores de custos (*cost drivers*)

Para efetuar a alocação dos custos das atividades à outras atividades há a necessidade dos direcionadores de custos.

De acordo com Nakagawa (1994, p. 74) “*cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”. E ainda, o referido autor cita como exemplos o número de clientes, número de ordens, distância percorrida entre outros.

Conforme Shank e Govindarajan (1995) *apud* Raimundini et al. (2003):

O direcionador de custo é o fator que vincula, diretamente, os custos dos recursos às atividades e os custos das atividades aos objetos de custos, explicando a relação entre o custo e a atividade. A finalidade do direcionador de custos é medir o consumo médio de recursos em cada atividade; ou seja, atribuir os custos das atividades ao serviço prestado.

Nakagawa (1994, p. 74) defende a idéia de que existem duas categorias de direcionadores:

- a) Mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado de *cost driver* de recursos;
- b) Mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atender os clientes, caso em que é chamado de *cost driver* de atividades.

Observa-se que a quantidade de direcionadores de custos é o principal fator que possibilita uma mensuração mais precisa dos custos dos serviços.

Segundo Nakagawa (1994, p. 74-75) para se determinar a quantidade de direcionadores de custos é necessário:

- a) objetivos (*pricing*, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria da qualidade, flexibilidade etc.) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;
- b) participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número de itens (contas) e de seus valores;
- c) da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidades de volumes, materiais usados, tamanhos, *mix*, etc.) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos etc.);
- d) disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura etc.).

E ainda o autor supracitado aduz que os fatores a serem considerados na escolha dos direcionadores são:

- a) facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos *cost drivers*, porque os custos de mensuração, juntamente com os custos associados aos erros de decisão, determina o sistema ótimo de custeio no ABC;
- b) grau de correlação com o consumo de recursos, o qual, em termos estatísticos, deve aproximar-se de 1 [...];
- c) efeitos comportamentais, que é o critério que oferece o maior grau de risco na escolha de *cost drivers*, porque estes serão utilizados na avaliação do desempenho de atividades [...]. (NAKAGAWA, 1994, p. 75-76)

Já para Maher (2001) *apud* Raimundini et al. (2003):

Para definir direcionador de custo considera-se primeiramente a relação causal (o direcionador com maior relação com a causa do custo da atividade); em seguida os benefícios proporcionados (atribuição de custos com base nos benefícios gerados) e; por último, o rateio (quando o custo não pode ser associado à atividade através da relação causal e/ou dos benefícios gerados, necessitando de atribuição prudente desse ao serviço prestado).

Dessa forma, direcionadores de custos são rastreadores de custos que devem estar diretamente relacionados com as atividades. E os *cost drivers* devem ser determinados de forma correta para que haja uma redução de tempo em relação aos lançamentos e redução de custos.

2.2.5 Vantagens e desvantagens do sistema ABC

O sistema ABC possui diversas vantagens, dentre as quais destaca Bittencourt e Neto (1999) “ auxilia a compreensão do processo produtivo, através da análise de processos. A informação disponível proporciona melhores avaliações do custo do serviço prestado e possibilidades de implementar melhorias no processo produtivo”.

Webb (2001) *apud* Diehl (2002) afirma que o sistema ABC ao estabelecer relações entre as atividades e o consumo de recursos possibilita uma compreensão melhor dos fatores que geram custos. Assim, o entendimento da geração e do padrão de consumo de recursos faz

com que seja possível seu melhor gerenciamento. E ainda, o ABC ao estabelecer de uma forma mais precisa a origem de recursos aplicados nas atividades, enseja uma alocação de custos fidedigna.

Segundo Lima e Lima (1998, p. 70):

O método ABC fornece a oportunidade de identificar atividades que não agregam valor econômico. [...] O método ABC pode identificar os custos dos recursos que são consumidos por diferentes tratamentos [...]. Esse método reflete o consumo dos recursos com maior precisão nas atividades e identifica diretamente o consumo de recursos enquanto custos.

Fukumoto e Freitas (2000) apresentam como vantagem do custeio baseado em atividades a possibilidade do custeio dos diversos tipos de objetos de custos em decorrência da flexibilidade na composição de seus custos. Assim, faz com que seja possível a exclusão ou inclusão de custos de atividades, conforme o objeto a ser custeado. O sistema ABC possui diversas vantagens como pôde-se observar, mas como não existe perfeição, o referido método também apresenta desvantagens.

Roth e Borthick (1991) e Walker (2002) *apud* Raimundini et al. (2003) afirmam que pode ocorrer desvantagem do sistema ABC quando “surgirem erros de especificação e medição em razão das dificuldades na identificação e definição dos direcionadores de custos. Esses erros ocorrem pela subjetividade em definir as medidas de rastreamento dos custos indiretos ao serviço através da atividade”. Portanto, ao ser definido o direcionador de custo deve-se fazê-lo da forma correta, observando-se o fator com relação maior a atividade.

Outras desvantagens estão relacionadas à necessidade de constantes atualizações e a fatores econômicos. Em relação a resistência de mudanças, Yahya-Zadeh (1997) *apud* Bittencourt e Neto (1999) preceitua que “o pressuposto da proporcionalidade entre as atividades e os direcionadores de custo exige a constante atualização. Modificações freqüentes nos volumes de produção e nos processos de produção, dificultam a atualização do ABC”.

Tendo em vista as constantes alterações no volume de atividades e a necessidade de sua proporção com os direcionadores de custos, há a necessidade de atualização do sistema ABC, mas que é prejudicada em decorrência das modificações freqüentes.

Os fatores econômicos, conforme Shiff (1992) *apud* Raimundini et al. (2003), “referem-se à falta de recursos internos na organização, como infra-estrutura e profissionais especializados para implantação e manutenção do sistema ABC”.

Para Shiff (1992) *apud* Raimundini et al. (2003), não basta a existência de recursos financeiros, é preciso que se tenha objetivos precisos, planejamento e colaboradores engajados.

O ABC é um sistema complexo que possui um custo elevado para sua implantação, mas que, em contrapartida, traz um grande número de benefícios, maiores que as desvantagens, que faz com que seja um método com um diferencial importante em relação aos demais.

2.3 As organizações hospitalares

No intuito de demonstrar a atual situação em que se encontram a gestão de custos das organizações hospitalares, faz-se necessário um relato da história destas instituições, bem como os principais conceitos e objetivos.

2.3.1 História dos hospitais brasileiros

Para Martins (2002), com o descobrimento do Brasil, pelos portugueses, surgiram os primeiros hospitais brasileiros, em que havia um forte espírito cristão em virtude da cultura dos portugueses.

Segundo Martins (2002), a primeira Casa da Misericórdia, unidade de assistência à saúde, do Brasil, foi fundada em Santos, no Estado de São Paulo, sendo que a partir daí surgiram várias outras em todo território nacional.

Até 1988, só tinham acesso a estas instituições as pessoas que pagassem. Com a Constituição Federal de 1988 “e a criação do Sistema Único de Saúde a população brasileira passou a ter direito a assistência hospitalar indiscriminadamente”. (MARTINS, 2002, p. 17)

2.3.2 Conceitos e objetivos dos hospitais

As organizações hospitalares são instituições prestadoras de serviços que tem por intuito o tratamento do paciente. Segundo Rocchi (1989, p. 19) “os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa”.

E ainda, de acordo com Abbas (2001, p. 19) “um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente”.

Em relação ao conceito de hospital, Martins (2002, p. 17-18) o define:

Do ponto de vista econômico, financeiro e social os hospitais podem ser descritos como grandes empresas, pois seus ativos, passivos, custos diretos e indiretos e receitas médicas somam milhões. Por isso são considerados recursos necessários à comunidade e devem ser administrados para gerarem serviços hospitalares resolutivos, qualitativos com menor custo possível, para que se perpetuem e remunerem adequadamente os fatores trabalho e capital de acionistas e comunidade.

Martins (2002, p. 18) aduz que “os objetivos básicos dos hospitais, de acordo com a Organização Mundial de Saúde, são os de prevenir, diagnosticar e restaurar as doenças, educar e desenvolver pesquisas para a geração de saúde”. Para que os hospitais alcancem seus objetivos é preciso que mantenham-se atualizados, utilizando-se das novas tecnologias, tratamentos e diagnósticos nos serviços da saúde.

2.3.3 Atividades das organizações hospitalares

Os hospitais prestam serviços à comunidade independentemente do tamanho dessa ou daqueles. A estrutura organizacional do hospital é que irá fazer com que estas instituições alcancem seus objetivos e prestem serviços à sociedade.

Para Machline et al. (1979) *apud* Abbas (2001, p. 11), as atividades hospitalares são as seguintes:

a) serviços de atenção e tratamento personalizado a pacientes individuais; b) dependência das necessidades e demanda de seus clientes; c) definição das responsabilidades dos diferentes membros e pouca tolerância a erros; d) trabalho diversificado e com pouca padronização em que pessoas cuidam de pessoas, participando ativamente do processo de produção; e) pouco controle sobre seus trabalhadores (principalmente os médicos) e sobre os pacientes; f) organização não baseada em uma linha única de autoridade; já que o administrador hospitalar detém menos autoridade e poder em relação a outras organizações; g) organização formal, até certo ponto burocrática e autoritária, cuja operacionalidade repousa no arranjo do trabalho convencionalmente hierarquizado e em regras rígidas e impessoais. É, porém, uma organização altamente especializada, departamentalizada e profissionalizada que não pode funcionar efetivamente sem uma coordenação interna, motivação, autodisciplina e ajustes informais e voluntários de seus membros.

Essas atividades fazem com que os hospitais diferenciem-se de outras instituições, pois possuem características que são encontradas somente em seus serviços/atividades. Martins (2002) agrupa as atividade em quatro funções básicas, para facilitar o fluxo das informações. As funções são: apoio gerencial, diagnóstico, tratamento e internação.

Os serviços hospitalares de apoio gerencial possuem atividades relacionadas diretamente com a administração das organizações hospitalares. Neles estão envolvidos os processos decorrentes da finanças, contabilidade, *marketing* entre outros.

Em relação aos serviços de diagnósticos, Martins (2002, p. 54) aduz que “este núcleo de atividades reúne equipamentos, pessoal, ambientes apropriados etc., para diagnose gráfica, por imagem, por exames, testes etc., constituindo parte integrante do processo hospitalar”. As principais atividades relacionadas com essa função são: endoscopia, pneumologia, laboratório, radiologia entre outras.

Já os serviços hospitalares de tratamentos são aqueles que tem por objetivo a cura do paciente, são as atividades que buscam tratar o paciente buscando a sua melhora. Suas atividades são: fisioterapia, odontologia, centro cirúrgico, emergência, ambulatório etc..

E por fim, nos serviços hospitalares de internação reúnem-se as atividades envolvidas com o processo de hospedagem do paciente. Exemplos de atividades que fazem parte dessa função são: enfermagem, lavanderia, internação, esterilização entre outras.

As atividades acima expostas são de máxima importância para que haja a efetiva prestação de serviços às pessoas que necessitem destas instituições.

2.3.4 A atual situação dos hospitais brasileiros

Conforme Vassalo (1997), o progresso tecnológico e científico na área da saúde fazem com que haja uma grande evolução nos tratamentos, técnicas de diagnóstico e equipamentos, tornando possível, aos hospitais, alcançarem seus objetivos. Mas há um porém, a tecnologia tem preço, sendo este elevado, colaborando para o aumento do custo da saúde.

Os custos das organizações hospitalares são elevados, no entanto a maioria dos hospitais brasileiros desconhecem seus reais custos. Vassalo (1997, p. 92) referindo-se ao

assunto diz: “é por desconhecer completamente seus custos que a maioria dos hospitais brasileiros cobra cada aplicação de injeção, cada luva usada por enfermeiros, cada curativo feito. Hoje conhecemos nossos preços, mas não nossos custos”.

Bittencourt e Neto (1999) afirmam que grande parte dos hospitais brasileiros não conhecem seus custos, em decorrência da falta de um sistema de custos. Este dá suporte à empresa para tomar decisões, ao fornecer dados e informações.

Assim, como qualquer outro tipo de empresa, também, os hospitais precisam conhecer seus custos, para que tomem decisões administrativas corretamente. Para Abbas (2001), no Brasil, os hospitais ainda utilizam métodos contábeis tradicionais que não permitem o efetivo conhecimento de seus custos. Deve-se observar que existem hospitais que não adotam nenhum tipo de sistema de custos. A adoção de um sistema de custeio tem por objetivo servir como ferramenta de gestão financeira para o planejamento e controle dos recursos disponíveis.

Abbas (2001, p. 32-33) ressalta:

A tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. O período compreendido entre 1920 a 1980 se caracterizou por: competitividade no âmbito organizacional; preços baseados nos custos; clientes passivos, acomodados; ciclo de vida dos produtos longos; produtos padronizados; *marketing* genérico; tecnologia com avanços moderados; sistemas de produção estáveis; grandes estoques; qualidade restrita ao produto e ao nível fabril; mercado absorvendo as ineficiências.

Dessa forma, possuía-se sistemas de custos voltados para aquela época, em que os custos diretos, como mão-de-obra direta e os materiais, eram predominantes na produção. Esses sistemas não são considerados os mais adequados para serem utilizados no ambiente atual devido a competitividade global e as transformações tecnológicas que vem inovando o ambiente de trabalho.

Neste plano, segue Brimson (1996, p. 23):

Os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.

Abbas, Lezana e Menezes (2002) preceituam que as modificações nos negócios passam a exigir das empresas maiores gastos com desenvolvimento tecnológico, engenharia, *marketing*, desenvolvimento de produtos, serviços de atendimento a clientes e treinamento. Com isso, os custos indiretos cresceram em muito, enquanto que o avanço da tecnologia provocou a diminuição dos custos diretos. Assim, pode-se observar que os sistemas tradicionais já não mais atendem aos usuários da informação que são gerentes, contadores entre outros.

No passado, os custos indiretos representavam uma pequena porção dos custos totais da empresa, enquanto que a mão-de-obra correspondia a uma grande porção. Assim, a distorção gerada pela utilização de bases de rateio pré-determinadas e arbitrárias era pouco relevante, ou seja, os custos indiretos eram distribuídos com base no rateio da mão-de-obra, ou das horas máquinas, o que lhes representava uma pequena parcela dos custos logo, não alteravam muito o resultado final. (ABBAS, 2001, p. 36)

Os sistemas de custos tradicionais, baseados na mão-de-obra direta ou hora-máquina tinham sentido na época em que os custos diretos eram responsáveis por grande parte dos custos incorridos na produção.

Hoje, torna-se necessária a utilização de um método de custeio que forneça informações detalhadas e precisas dos custos, para que seja possível, aos hospitais, a tomada de decisões de acordo com a real situação em que se encontra a organização.

Lawson (1994) *apud* Bittencourt e Neto (1999) encontra como solução a adoção de uma ferramenta de gestão financeira capaz de medir o desempenho e mensurar, controlar e reduzir os custos dos procedimentos, que seria o sistema de custeio baseado em atividades (ABC).

2.3.5 ABC para as organizações hospitalares

Para Atkinson et al. (2000) *apud* Raimundini et al.(2003):

A adoção de um sistema de custeio em organizações hospitalares tem a finalidade de servir como ferramenta de gestão financeira para o planejamento e controle dos recursos disponíveis (pessoas, materiais e equipamentos, por exemplo); como um banco de informações confiáveis e oportunas para a tomada de decisão e; identificador de custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto ao volume ou na execução dessas. Esse sistema de custeio e as informações geradas devem proporcionar benefícios que superem os custos de implantação e manutenção do sistema. O sistema ABC nas organizações hospitalares deve atender a essas prerrogativas, relacionando custos com medidas de desempenho e/ou com os resultados, aprimorando a atribuição dos custos indiretos aos serviços prestados, minimizando as distorções que os sistemas de custeio tradicional apresentam. Para isso, o sistema ABC pressupõe que os custos indiretos devem ser primeiramente atribuídos às atividades e, em seguida, aos serviços que utilizam as atividades.

O sistema ABC quando utilizado fornece informações sobre os custos das atividades realizadas nas organizações, demonstrando quais atividades possuem melhor desempenho, podendo-se verificar os gastos com cada serviço prestado. Dessa forma, quando utilizado pelas organizações hospitalares, o administrador, dessas instituições, tem a possibilidade de verificar os recursos disponíveis controlando-os e investindo da melhor maneira para trazer benefícios às instituições hospitalares .

E o referido autor continua:

A vantagem que o sistema ABC apresenta às organizações hospitalares, ao alocar os custos indiretos, é o fato de não rastreá-los com base no número de paciente-dias, como os sistemas de custeio tradicionais fazem. Isso evita distorções no custo final do serviço, como a superavaliação ou a subavaliação, porque os custos não são lineares para todos os pacientes. Ou seja, o custo do paciente-dia representa a média de custos de todos os pacientes internados no setor, durante determinado período de tempo, cujos pacientes foram submetidos a diferentes tratamentos. Outra vantagem do sistema ABC é o fato de demonstrar como a organização utiliza os recursos disponíveis para gerar receitas. As informações geradas não são apenas informações operacionais, mas também informações financeiras, permitindo o gerenciamento baseado nas atividades, o orçamento com base nas atividades, por exemplo. Além disso, permite integrar o sistema de custeio aos demais sistemas da organização, como o sistema de produção, tornando o processo de gestão empresarial dinâmico e voltado para a eficiência dos resultados. (RAIMUNDINI et al., 2003)

Neste plano, Lima (1997) *apud* Abbas, Lezana e Menezes (2002, p. 84) diz que:

Em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as seguintes vantagens, dentre outras: fornecimento de informações de custos mais exatas que representem a realidade; demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização; estudo de tendências e comparação de custos por diagnósticos, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes planos de saúde.

E ainda, Lima *apud* Abbas, Lezana e Menezes (2002) afirma que para beneficiarem-se do método ABC, as instituições hospitalares devem modificar seus sistemas de custos para que seja possível o fornecimento de informações relevantes. As pessoas envolvidas com o sistema gerencial de custos devem ser capazes de ir além dos custos médios, estudando os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam esses fatores.

Conforme Bittencourt e Neto (1999):

O ABC é uma poderosa ferramenta no processo decisório para gestores hospitalares, principalmente quanto à alocação de recursos e no redesenho da nova organização hospitalar, necessária para adaptar-se ao novo cenário. [...] O emprego do ABC possibilita melhorar a avaliação e custeio de uma organização hospitalar, dando subsídios para a melhoria de sua eficiência econômica.

O sistema ABC pode trazer muitas vantagens às organizações hospitalares, como destacou-se acima. Assim, o ABC pode ser adotado pelos hospitais para que haja a identificação dos custos de cada atividade realizada, demonstrando o seu desempenho, possibilitando à administração tomar decisões referentes aos serviços prestados. O ABC também auxilia os administradores dos hospitais ao fornecer dados que possibilitam a tomada de decisões que leve em conta a alocação de recursos e redução dos custos, analisando-se a possibilidade de terceirização de serviços.

O sistema ABC é uma ótima ferramenta para a busca da excelência hospitalar, que segundo Martins (2002, p. 24) “corresponde à integração das atividades do processo hospitalar (Diagnóstico, Tratamento, Internação e Apoio Gerencial), e sua manutenção requer

a melhoria contínua das atividades por meio de elementos da excelência hospitalar”. Estes elementos são: eficácia em custos, integração de atividades, melhoria contínua, finalização de serviços hospitalares, satisfação do paciente e apropriação correta dos custos hospitalares.

O ABC possibilita os hospitais acompanhar o custo por paciente que é fator importante para o gerenciamento destas organizações. “Conhecer os custos e compará-los a receita é um fator a considerar nas negociações dos hospitais com os convênios, além de servir para o aprimoramento organizacional.” (BITTENCOURT e NETO, 1999)

Segundo Lawson (1994) *apud* Bittencourt e Neto (1999), uma pesquisa realizada em hospitais de Nova York verificou a satisfação dos administradores das organizações hospitalares por terem adotado o sistema ABC como método de custeio. Esta satisfação ocorreu pelo fato de o sistema além de identificar os custos, gerar informações financeiras e operacionais, possibilitou o controle dos custos e uma melhor compreensão dos processos desenvolvidos no hospital.

O método ABC é uma ferramenta gerencial capaz de medir o desempenho, controlar e reduzir os custos dos procedimentos da instituição em que for aplicado. Assim, o ABC poderia ser adotado pelas organizações hospitalares, para que estas obtenham as vantagens que o ABC pode fornecer, reduzindo os custos da saúde que vêm aumentando a cada dia que passa e melhorando a qualidade dos serviços prestados.

3 OS SISTEMAS DE CUSTOS DE ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES NA CIDADE DE FLORIANÓPOLIS – SC

Apresentar-se-á o critério utilizado para a seleção dos hospitais pesquisados e o método de coleta de dados, bem como, os hospitais selecionados e os dados obtidos através da aplicação de questionários e entrevistas informais.

3.1 Critérios de seleção da amostra

A seleção dos hospitais obedeceu os seguintes critérios:

- estabelecimentos de saúde enquadrados no conceito de hospital apresentado no estudo, não se incluindo aqueles que não possuem leitos e instalações apropriadas para a prestação de serviços médicos;
- estabelecimentos de saúde localizados no município de Florianópolis, no Estado de Santa Catarina;
- estabelecimentos de saúde que atendam várias especialidades, e não somente uma;
- organizações hospitalares que sejam acessíveis.

3.2 Método de coleta de dados

A coleta de dados foi feita através de um questionário, com as pessoas envolvidas no setor de custos dos hospitais. O questionário foi complementado com informações obtidas juntamente com o responsável pelo referido setor através de uma conversa informal.

Foram selecionados quatro hospitais do Município de Florianópolis – SC (Santa Catarina), dentre os quais o questionário foi aplicado, obtendo-se algumas informações através de uma conversa com o responsável pelo setor de custos.

O questionário está dividido em sete partes, em que as questões foram elaboradas de forma a facilitar a entrevista e obter as informações necessárias.

A primeira parte, características gerais do hospital, teve por intuito obter informações sobre as instituições, tendo questões sobre a data de início das atividades, tipo de unidade hospitalar, setor a que pertence, ordenamento jurídico quanto ao objetivo, quantidade de leitos e de funcionários, e fontes de recursos.

A segunda parte, sistema contábil, procurou coletar dados sobre o sistema de custos, apresentando questões sobre o sistema de custos atual, método de custeio, data da implantação, objetivos, regras, quais setores o implementaram e problemas que houveram com a adoção do sistema.

Na terceira parte, critérios e procedimentos da contabilidade de custos, objetivou-se obter informações em relação aos custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, a forma como estes são apropriados e se há apuração do custo paciente-dia.

Já na quarta parte, relatórios da contabilidade de custos, visou-se obter informações sobre os relatórios elaborados, a sua periodicidade, seus usuários e como é feita a análise pela administração.

Em relação ao controle de custos, quinta parte, procurou-se saber o sistema implantado em relação à política e controle de redução de custos.

A sexta parte, custos para decisões, objetivou saber se os custos conhecidos através do sistema adotado são utilizados para tomada de decisões administrativas quanto à fixação de preços dos serviços e quanto à contratação de serviços terceirizados.

Finalmente, na sétima parte, sistema ABC, procurou-se descobrir se os contadores do hospital conheciam este novo sistema e suas vantagens.

3.3 Resultados obtidos

A seguir são apresentados os hospitais pesquisados e os resultados obtidos com a entrevista e conseqüente aplicação do questionário, identificando os sistemas de custos utilizados pelas organizações hospitalares.

3.3.1 Hospital de Caridade

O Hospital de Caridade iniciou sua atividade em 1765, e hoje é considerado um dos maiores hospitais de Santa Catarina. Este hospital atende as especialidades clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica, sendo um hospital geral.

É uma unidade filantrópica, sem fins lucrativos, tendo como fontes de recursos para sua manutenção a remuneração pelos serviços prestados, atendendo por convênios e particulares. Há, também, no hospital clínicas particulares que alugam um espaço no hospital, sendo o aluguel mais uma fonte de recurso.

O número de leitos é de 200 a 300, e em seu quadro constam 60 médicos, 300 enfermeiros, 80 administrativos entre outros.

O Hospital de Caridade é administrado por uma irmandade conhecida por Mesa Administrativa da Irmandade do Hospital Jesus de Passos. Os cargos de Diretoria devem ser exercidos, preferencialmente, por médicos que tenham curso de administração ou administração hospitalar.

3.3.1.1 Sistema contábil

No sistema contábil atual há uma relação entre o sistema de contabilidade e sistema de custos, sendo estes integrados. O sistema de contabilidade de custos é departamentalizado por Centro de Custos, utiliza como método de custeio o Absorção. Iniciou sua implantação em setembro de 2003, mas irá estar completamente implantado, aproximadamente, em março de 2005. Ocorre isto, porque há uma previsão de um ano e seis meses para ser completamente implantado. O entrevistado informou que não houve nenhum outro sistema de custos no hospital.

O atual sistema de custos foi estruturado pela Direção do hospital, sendo que somente o Departamento de Custos participou da sua implantação. Implantou-se o sistema de custos para atender as necessidades da Administração quanto à tomada de decisões, tendo como principais objetivos o controle e o auxílio nas decisões. Optou-se pelo Sistema por Centro de Custos porque foi oferecido pela empresa que o hospital utiliza o *software* hospitalar.

Foi desenvolvido um programa de treinamento de pessoal para a implantação do sistema de custos. As fases do treinamento foram as seguintes: definições, aplicações e treinamento no sistema de informática.

A reação dos médicos e enfermeiros foi favorável, pois acham interessante poder acompanhar o andamento das atividades do hospital. Já o departamento de contabilidade de custos considerou desfavorável a implantação pelo fato de aumentar o trabalho no setor. E a Administração Superior considerou favorável, pois, assim, tem maior controle e acompanhamento das atividades e da evolução do hospital.

O entrevistado afirmou que a aplicabilidade do sistema de custos vem produzindo os resultados esperados, tendo-se percebido mudanças de comportamento de setores e funcionários, pois estes sabem que seus custos estão sendo monitorados.

3.3.1.2 Critérios e procedimentos da contabilidade de custos

No Sistema por Centro de Custos, adotado pelo hospital, há a separação entre custos fixos e variáveis, para poder analisá-los de uma melhor forma, e entre custos diretos e indiretos pelos mesmo motivo. Os custos indiretos são alocados por rateio através da base sistema de rateio recíproco.

O critério para conhecer o custo de cada paciente é feito por meio de custos médios unitário de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário de cada paciente. O entrevistado não pode responder a questão de como se apura o custo paciente-dia, pois afirmou que na fase atual ainda não dispõe desta informação.

3.3.1.3 Relatórios da contabilidade de custos

Os relatórios de custos elaborados são: despesas diretas, despesas indiretas e custo médio unitário por setor. A periodicidade para a elaboração dos relatórios é mensal. E os setores que os recebem são: a Diretoria, a Mesa Administrativa e as Gerências. A Administração faz uma análise dos relatórios de custos observando a evolução dos custos unitários e os custos totais.

3.3.1.4 Controle de custos

O hospital não possui um sistema orçamentário formal em que avalia-se custos reais e os previstos, e não avalia as incorrências de maior ou menor custos em comparação com os orçados. Adota-se um sistema de custo projetado para obter um melhor acompanhamento e revisão dos custos dos procedimentos por período executado *versus* projetado.

3.3.1.5 Custos para decisões

O entrevistado não soube responder quais os critérios de fixação dos preços dos serviços. Mas afirmou que o sistema de custo é adotado para tomada de decisões.

Na fase atual do projeto, não são estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais do período anterior, mas até o final da implantação do sistema de custos, aproximadamente, março de 2005, ter-se-ão os resultados de todos os setores. As variações de receitas que o hospital obtém são analisadas de forma isolada.

No Hospital de Caridade não há serviços terceirizados, existem apenas clínicas particulares que funcionam dentro do hospital, com espaço locado.

3.3.1.6 Sistema ABC

O entrevistado disse conhecer o sistema ABC e indicou como vantagem do referido sistema a obtenção de custos por atividades hospitalares. E ainda declarou que, o sistema ABC é uma ferramenta valiosa para os administradores do hospital.

Em relação às atividades do hospital, o entrevistado afirmou que existem atividades que não agregam valor e para acabar com isso, tenta-se integrar os sistemas e acertar os processos afim de evitar o retrabalho, que é sempre custo.

E por fim, o entrevistado relatou que o hospital possui um sistema de informações sobre atividades hospitalares que coleta e organiza os dados relativos à produção de serviços, mas que não é considerado ainda o sistema de informações ideal.

3.3.2 Hospital Governador Celso Ramos

O Hospital Governador Celso Ramos iniciou suas atividades em 06 de novembro de 1966. É uma instituição do setor público estadual, sem fins lucrativos, que atua na prestação de serviços de assistência à saúde nas especialidade clínica médica e clínica cirúrgica.

O número de leitos existentes é superior a 200, e seu quadro funcional possui 137 médicos, 57 enfermeiros, 88 residentes, 325 administrativos entre outros. O comando desta instituição é exercido por um Diretor Geral (Médico), pela Gerência Administrativa (cargo comissionado) e pela Secretaria do Estado de Saúde.

As fontes de recursos para a manutenção do hospital são provenientes dos serviços prestados aos pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS), de outros convênios e de atendimentos particulares.

3.3.2.1 Sistema contábil

Não há ligação entre o sistema de contabilidade, o sistema de custos e o sistema de orçamentos, cada um funciona como sistema independente.

O atual sistema de custos, RKW, foi implantado em 1990, para atender as exigências do Ministério da Saúde e as necessidades da Administração quanto ao controle das operações.

O entrevistado afirmou que não existiu outro sistema de custos, e que o atual foi implantado com o objetivo de obter uma ferramenta gerencial para tomada de decisão, planejamento e controle.

O sistema de custos, RKW, foi estruturado através de uma consultoria externa (funcionários juntamente com o Hospital Universitário), e somente o departamento de custos

participou da implantação. Para a implantação do atual sistema de custos foram desenvolvidos programas de treinamento, mas o entrevistado não soube informar as fases desse treinamento.

A reação do pessoal do hospital no que diz respeito à implantação do sistema de custos foi predominantemente favorável. O pessoal do departamento de contabilidade o considera um ótima ferramenta. A Administração Superior, o Hospital Governador Celso Ramos juntamente com a Secretaria de Estado da Saúde estão investindo neste sistema. As informações fornecidas pelo sistema RKW estão sendo amplamente utilizadas pelos gestores.

3.3.2.2 Critérios e procedimentos da contabilidade de custos

O sistema atual de custos não faz separação entre custos fixos e variáveis. Ao contrário do que ocorre com o custos diretos e indiretos, pois os custos diretos são apropriados diretamente aos centro de custos, exemplo é o consumo de material e medicamentos, e os custos indiretos são transferidos aos demais centro de custos. A alocação dos custos indiretos aos serviços se dá através de rateio, o entrevistado não soube informar a base utilizada.

Para se determinar o custo de cada paciente utiliza-se como critério os custos médios unitários de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário de cada paciente. O custo paciente-dia é apurado da seguinte forma: custo direto mais custo indireto dividido pelo número de pacientes por mês.

O Hospital Governador Celso Ramos não é estruturado por centro de responsabilidades.

3.3.2.3 Relatórios da contabilidade de custos

Os relatórios de custos são elaborados mensalmente, sendo eles: planilha por centro de custos, relatório de custos *versus* faturamento, relatório de custo médio e relatório de custo total.

Atualmente, somente a Administração recebe os relatórios de custos, mas brevemente todos os centros de custos estarão recebendo. Os referidos relatórios são analisados pela Administração, a qual faz uma análise da evolução dos custos, dos centros de custos e dos custos totais.

3.3.2.4 Controle de custos

O hospital possui um sistema orçamentário formal, pois tem cota orçamentária para Almoxarifado Geral (materiais), Farmácia e Nutrição. O orçamento é elaborado com o propósito de controlar os gastos de cada unidade hospitalar.

As diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentário são analisados, e as incorrências de maior ou menor custo são comparadas mês a mês com os previamente orçados na procura de corrigir, diminuir os custos. O sistema de custo projetado não é adotado pelo hospital, não se fazendo comparações entre os custos reais e o projetado.

3.3.2.5 Custos para decisões

O atual sistema de custos é utilizado para tomada de decisões por parte da Administração.

O entrevistado não soube informar se os preços dos serviços são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados.

São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período posterior, bem como são analisadas as variações das receitas.

Os serviços de limpeza e vigilância do hospital são prestados por terceiros, por uma opção da Secretaria do Estado de Saúde.

3.3.2.6 Sistema ABC

O entrevistado disse que ocorrem distorções no custeio dos serviços, mas que este problema acontece devido os dados de produção e não em decorrência das bases de rateio, pois para o entrevistado as bases estão corretas. Também afirmou que percebe a presença constante de atividades que não agregam valor, mas não soube informar como estas atividades são tratadas.

O Hospital Governador Celso Ramos possui um sistema de informação sobre atividades hospitalares que coleta e organiza os dados relativos à produção de serviços da unidade. E por fim, o entrevistado disse que já havia ouvido falar no sistema ABC, e considera este sistema um ótima ferramenta para a administração do hospital.

3.3.3 Hospital Universitário (HU)

O Hospital Universitário teve suas atividades suas atividades iniciadas em 20 de maio de 1980. É um hospital com unidade hospitalar do tipo hospital universitário, como o próprio nome diz, que pertence ao setor público federal. Quanto ao ordenamento jurídico é sem fins lucrativos. O HU, possui, atualmente, de 201 a 300 leitos.

A administração do hospital é exercida por Professores e Técnicos da Administração. E as fontes de recursos para a manutenção do referido hospital advém de remunerações pelos serviços prestados, como também, de subvenções e contribuições.

3.3.3.1 Sistema Contábil

A contabilidade, os custos e o orçamento, existentes no plano de contas da organização, são sistemas que funcionam de forma independente não havendo ligação entre eles.

Atualmente, o sistema de contabilidade de custos é departamentalizado por centros de custos, tendo-se como método de custeio o RKW. Em uma época anterior, tinha-se um método para apuração dos custos diretos. O RKW foi implantado em fevereiro de 1985, com o intuito de atender as exigências do Ministério de Educação e Cultura (MEC), e devido as necessidades da administração quanto ao controle das operações e quanto a tomada de decisões. A implantação do atual método de custeio foi realizada com o objetivo de atender as necessidades da administração já mencionadas e as exigências do referido ministério.

O referido método de custeio foi estruturado por órgãos externos, tendo um auxílio técnico do MEC, e somente a divisão auxiliar de finanças participou de sua implantação. E para que esta fosse realizada, foram desenvolvidos programas de treinamento, que tiveram como fases a discussão, a apuração de custos e a análise dos custos.

O Hospital Universitário passou a utilizar este método devido a discussão em grupo com outros hospitais e o auxílio dado pelo MEC.

A reação do pessoal do hospital em relação à implantação do sistema de custos foi favorável. Isto vem ocorrendo pelo fato de as informações que o atual sistema fornece estarem

atendendo as necessidades do hospital e apresentando resultados que estão começando a serem utilizados para a gestão dos custos.

3.3.3.2 Critérios e procedimentos da contabilidade de custos

No atual sistema de custos há a separação dos custos fixos e variáveis, para fins de análise do ponto de equilíbrio, e dos custos diretos e indiretos. Estes são alocados aos serviços através de rateio, tendo-se bases fixas, como: potência instalada, consumo de água, consumo de vapor da água entre outros.

Para se determinar o custo de cada paciente, o hospital utiliza como critério os custos médios unitários de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário. E ainda, para apurar o custo paciente-dia, divide-se o custo do centro de custo pelo número de pacientes por dia.

O entrevistado informou que o Hospital Universitário está estruturado em centros de responsabilidade e que não existe ligação entre as informações geradas pelo sistema de custos e a contabilidade geral.

3.3.3.3 Relatórios da contabilidade de custos

Os relatórios de custos elaborados são docência, discência e gerencia local dos custos. Estes são elaborados mensalmente e enviados para a administração geral, para a diretoria geral e reitoria da UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina). A administração faz uma análise da evolução dos custos, dos centros de custos e dos custos totais.

3.3.3.4 Controle de custos

O HU possui um sistema orçamentário formal, onde os orçamentos são elaborados com o objetivo de distribuir a receita própria. As diferenças entre os resultados reais e o objetivos orçamentários não são analisadas, mas as incorrências de maior ou menor custo em comparação com os previamente orçadas são analisadas.

O entrevistado informou que o hospital não adota o sistema de custo-padrão.

3.3.3.5 Custos para decisões

Os preços dos serviços do HU não são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados, pois os preços são pré-estabelecidos pelo SUS.

O sistema de custos é adotado para a tomada de decisões pela administração. E as diferenças existentes entre os resultados reais do período corrente e o resultados reais do período anterior são estudadas, bem como são analisadas as variações de receitas.

No hospital os serviços de limpeza são terceirizados, pois o custo da mão-de-obra é mais acessível.

3.3.3.6 Sistema ABC

O entrevistado informou que ocorrem distorções dos serviços em decorrência de rateios arbitrários de custos indiretos. E também informou que não percebem, no HU, a presença de atividades que não agregam valor, devido o método de custeio que adotam.

E o informante disse que já ouviu falar sobre o sistema ABC, e citou como vantagem a possibilidade de se verificar atividades que não agregam valor. E, também, disse que

considera o ABC uma ferramenta muito valiosa para os administradores do Hospital Universitário.

4 MÉTODOS DE CUSTEIO ADOTADOS PELOS HOSPITAIS E O SISTEMA ABC

A identificação dos sistemas de custos utilizados pelos hospitais analisados, deu-se através de questionário e entrevista informal realizada com os responsáveis pelo setor de custos das referidas instituições, anteriormente explanadas.

De acordo com Atkinson et al. (2000) *apud* Raimundini et al. (2003), um sistema de custeio nas organizações hospitalares tem por intuito servir de ferramenta de gestão para que haja um controle dos recursos disponíveis, fornecimento de informações confiáveis para tomada de decisão e a identificação de desperdícios e retrabalho.

Pôde-se observar que o Hospital de Caridade utiliza como método de custeio o absorção. Através desse método, o referido hospital chega ao custo médio unitário de cada paciente de determinado departamento, mas não chega ao custo paciente-dia, sendo este o principal custo para se determinar o valor dos serviços prestados. Como já visto, Vassalo (1997) afirma que os hospitais não conhecem seus custos, conhecem apenas seus preços.

O custeio por absorção não permite identificar a influência da variação no volume de produção em relação aos custos. Assim, não se sabe o que um aumento ou uma redução nos serviços prestados pode ocasionar aos custos. Logo, desconhece-se a causa das variações de custos impossibilitando uma correta tomada de decisão, como, por exemplo, para se diminuir os custos de um departamento. E ainda, o referido sistema desconsidera a distinção entre custos fixos e variáveis.

Percebe-se que o custeio por absorção fornece informações errôneas, que contêm distorções, não sendo adequadas para o gerenciamento do Hospital de Caridade. Assim, não há um efetivo controle dos custos e, conseqüentemente, não pode realizar decisões em relação a eles tendo em vista a redução de desperdícios, o controle dos custos de cada departamento,

dificultando a competição do referido hospital no atual mercado de trabalho, tendo em vista a grande concorrência que existe.

Os demais hospitais da pesquisa, Hospital Governador Celso Ramos e Hospital Universitário, adotam o sistema RKW. Neste sistema há a alocação aos serviços ou centros de custos de todos os custos e despesas, através de rateio. Há uma hierarquia entre os centros de custos, dessa forma, cada centro irá transferir seu custo total para outro centro de custos que tenham prestados serviços, verificando a hierarquia, através de rateio.

Através do RKW pode-se obter informações de custos unitários, no entanto estes, normalmente, são sempre em maior valor do que o real, pois as despesas são alocadas aos serviços também, e não somente os custos. Este método, assim como o custeio por absorção, não faz distinção entre custos fixos e variáveis.

Fornecendo informações incorretas e arbitrárias, o sistema RKW não é considerado um método de custeio adequado para a gestão de custos e gerenciamento das organizações hospitalares.

O custeio por absorção e o RKW, como já visto, foram elaborados para um ambiente anterior, em que os custos diretos eram predominantes e não havia muita variação de volume na prestação dos serviços.

Os referidos sistemas de custeio produzem informações distorcidas e arbitrárias, e não atingem as finalidades, definidas por Atkinson et al. (2000) *apud* Raimundini et al. (2003), como sendo de um sistema de custeio que são: possibilidade de um controle dos recursos disponíveis, fornecimento de informações confiáveis e identificação de desperdícios. Dessa forma, autores e até mesmo alguns dos responsáveis pelo setor de custos dos hospitais estudados, consideram o ABC uma ferramenta valiosa para a gestão de custos e gerenciamento das organizações hospitalares.

Os hospitais, ao utilizarem o custeio por absorção e o RKW, estão obtendo informações arbitrárias, que contêm erros, não tendo informações confiáveis para a tomada de decisão. Assim, as organizações hospitalares encontram-se no mais absoluto desconhecimento de adotar medidas para a gestão de seus custos e, conseqüentemente, da organização, podendo tomar decisões imprecisas e incorretas.

Pôde-se observar que a grande diferença existente entre o custeio por absorção e o RKW é a seguinte: enquanto o RKW é um método de custeio que aloca aos produtos elaborados e serviços prestados os referidos custos e, além disso, todas as despesas geradas, até mesmo as despesas financeiras; o custeio por absorção é aquele que somente aloca os custos de produção aos produtos e serviços.

O sistema ABC fornece informações quanto aos custos das atividades, verificando o desempenho de cada uma, se há atividade que não agrega valor, evitando desperdícios.

Nos métodos anteriores, os custos indiretos eram rastreados com base no número de paciente-dias, só que cada paciente tem um custo, pois cada um se submete a um determinado tratamento e serviço, havendo uma subavaliação ou superavaliação dos custos. No ABC, os custos indiretos são atribuídos às atividades e após aos serviços que utilizam estas atividades, evitando-se distorções. O método ABC demonstra como o hospital está utilizando seus recursos disponíveis, verificando-se a existência ou não de desperdícios de recursos.

Em relação aos sistemas tradicionais, o ABC fornece informações de custos, mas não só de custos, como também das atividades e dos serviços, mais confiáveis, que mostram a realidade. Conhecendo os custos das atividades e dos serviços prestados, é possível verificar qual destes possuem melhor desempenho e também os gastos de cada um. Assim, o ABC possibilita aos administradores tomarem decisões mais precisas que levem em conta a alocação de recursos e a redução de custos. Pode-se, também, analisar, através das informações

fornecida pelo ABC, a possibilidade e as vantagens de terceirização de serviços, implantando, assim, melhorias no processo produtivo.

O sistema ABC permite às organizações hospitalares conhecerem seus custos por paciente, aplicando-se preços que estejam de acordo com os custos, e não preços exorbitantes, sem uma fundamentação, como vem ocorrendo.

Portanto, o método ABC pode ser considerado uma ótima ferramenta gerencial que poderia ser adotado pelas organizações hospitalares, para que estas obtenham as vantagens que este sistema fornece e tenham uma boa gestão de seus custos.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A contabilidade de custos sofreu e ainda sofre constantes alterações ao longo das décadas. Ocorre isto, devido a necessidade de aperfeiçoamento e acompanhamento da evolução dos custos de uma entidade, de forma que as informações obtidas junto à contabilidade de custos sejam as mais confiáveis possíveis.

Atualmente, com o aumento da concorrência e dos gastos, torna-se preciso a existência de um sistema de custeio que identifique com precisão os custos que uma entidade possui em relação ao seu produto ou serviço. Esta necessidade de um método de custeio, também é encontrada nas organizações hospitalares, que possuem elevados e crescentes gastos em seus serviços, devido o avanço tecnológico que possibilita o surgimento de novas técnicas de tratamento e diagnósticos, e de equipamentos modernos, importantes para o tratamento dos pacientes.

O presente estudo mostra a necessidade da adoção, pelas organizações hospitalares, de um sistema de custeio que forneça informações confiáveis, que identifique os desperdícios, os elimine, e que possibilite o controle dos recursos disponíveis.

Com base nos questionários aplicados e entrevistas realizadas nos hospitais selecionados, constatou-se que um utiliza o Custeio por Absorção e os demais o RKW. Ambos os sistemas encontram-se defasados para o atual ambiente, apresentando informações distorcidas. E ainda, estes métodos não possibilitam às organizações hospitalares conhecerem seus reais custos, os custos do paciente-dia, fazendo com estas instituições vendam seus serviços sem uma base fidedigna.

Conhecer o verdadeiro custo de cada serviço ou atividade possibilita a eliminação de atividades que não agregam valor, de desperdícios, e, também, proporciona o controle dos gastos de cada departamento etc.

Os custos indiretos, nos hospitais, equivalem a uma grande parcela dos custos totais. Logo, os métodos de custeio tradicionais, que surgiram em uma época em que os custos diretos eram predominantes, perderam sua utilidade, não sendo recomendáveis para o processo decisório.

Sabe-se que os sistemas contábeis estão, a cada dia que passa, mais sofisticados, exigindo-se informações corretas, oportunas e confiáveis. Estas informações devem atender às necessidade de seus usuários, que encontram-se cada vez mais exigentes, procurando o bom gerenciamento de seus negócios.

Através da fundamentação teórica, ficou demonstrado que o sistema *Activity-Based Costing* (ABC) é considerado uma ferramenta gerencial de grande valia, que proporciona a seus usuários a satisfação de suas necessidades. No estudo de caso não foi possível demonstrar isso tendo em vista o tempo de realização da pesquisa.

O ABC é um método de custeamento que possibilita o correto planejamento e controle dos custos. Isto, devido ao fato de ser um método que considera que os custos indiretos devem ser distribuídos, primeiramente, às atividades e depois aos serviços que consomem estas atividades, evitando-se rateio arbitrário destes custos. E, também, porque possibilita às instituições, que o utilizam, conhecerem os reais custos das atividades, evitando-se desperdícios, o controle dos recursos disponíveis entre outros. Dessa forma, o ABC fornece informações confiáveis e precisas à administração, possibilitando a esta melhorar a tomada de decisões quanto ao gerenciamento da entidade e a gestão de seus custos.

Com o ABC, as organizações hospitalares podem conhecer os custos do paciente-dia, almejando preços de acordo com os serviços que foram prestados e seus custos, obtendo realmente o reembolso de seus serviços.

Deve-se observar que o ABC não é um sistema perfeito, mas pode auxiliar os administradores, de um hospital ou outra entidade, a conhecerem seus custos, suas atividades,

verificando-se se há retrabalho ou não. O ABC auxilia o administrador, cabendo a este tomar as decisões de acordo com os objetivos da entidade.

Para a continuidade do presente estudo, recomenda-se que se faça a verificação do método de custeio adotado pelos hospitais da Grande Florianópolis não pesquisados, observando se estes possibilitam conhecer os custos do paciente-dia e se os preços cobrados possuem como base os seus custos.

Recomenda-se, também, a aplicação do ABC em um determinado setor de um hospital ou mais, verificando se atende as necessidades dos usuários e, também, se proporciona as vantagens mencionadas nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 160 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, Kátia; LEZANA, Álvaro Guillermo R.; MENEZES, Emílio Araújo. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da FAE**. Curitiba, v. 5, n. 2, p. 77-96, maio/ago. 2002.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio B.; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere A. de Bona. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BINATO, Alexandre; ESTRADA, Rolando J. Soliz. Gestão de custos por atividades em pequenas empresas. In: XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ABEPRO, 2002. CD-ROM.

BITTENCOURT, Otávio Neves da S.; NETO, Francisco J. Kliemann. A gestão hospitalar através do método ABC (activity-based costing) – um estudo exploratório. In: XIX Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 1999, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro. ABEPRO, 1999. CD-ROM.

BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

DIEHL, Carlos Alberto. O uso do ABC como ferramenta gerencial: uma experiência em empresa de pequeno porte. In: XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ABEPRO, 2002. CD-ROM.

FALK, James Anthony. Metodologia ABC de custos hospitalares. **Revista HCP Vida**. Recife, n. 2, ano 2, p. 15-18, abr. 2000.

FUKUMOTO, Helena Lumi, FREITAS, Rute. **Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar:** banco de sangue, um caso prático. In: VII Congresso Brasileiro de Custos, 2000, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2000. CD-ROM.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

HYPOLITO, Christiane Mendes. **Impacto da implantação de um sistema integrado de gestão na gestão de custos de quatro empresas de médio e grande porte.** Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/plano.html>>. Acesso em: 4 jul. 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George S. Guerra. **Custos:** um enfoque administrativo. 7. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

LIMA, Clóvis R. Montenegro de; LIMA, Carlos R. Montenegro de. A avaliação do custo-eficácia das intervenções em organização de saúde. **RAE – Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 38, n. 2, p. 62-73, abr./jun. 1998.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades:** activity based costing. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NEGRA, Carlos Alberto S.; NEGRA, Elizabete Marinho S. Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades. **Contabilidade Vista & Revista.** Belo Horizonte: UFMG, v. 12, n. 1, abr. 2001.

ORNSTEIN, Rudolf. Custeio por absorção e custeio integral. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n. 34, p. 19-23, 1982.

PEREIRA, Marilsa Torres; STERQUE, Marcia. **Aspectos conceituais dos custos em contabilidade gerencial**. Disponível em: <<http://www.estacio.br>>. Acesso em: 4 jul. 2004.

RAIMUNDINI, Simone Letícia; SOUZA, Antônio Artur de; STRUETT, Marian Aparecida M.; BOTELHO, Ernani Mendes. Análise dos custos hospitalares em hospitais públicos. In: XXIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2003, Ouro Preto. **Anais...** Ouro Preto: ABEPRO, 2003. CD-ROM.

ROCCHI, Carlos Antonio de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 41, p.19-27, 1989.

VASSALO, Cláudia. Por que os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são tão altos? **Revista Exame**. n.19, p.84-96, maio 1997.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno**: uma abordagem conceitual. Disponível em: <<http://www.cacicunifor.com.br>>. Acesso em: 4 jul. 2004.

WANDERLEY, Cláudio De Araújo; MEIRA, Juliana Matos De; MIRANDA, Luiz Carlos. Utilização do ABC – activity based costing e do EVA – economic value added para avaliação do resultado das atividades. In: XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ABEPRO, 2002. CD-ROM.

ANEXOS

QUESTIONÁRIO

Razão Social do Hospital: _____

Nome de Fantasia: _____

Endereço: _____

Bairro: _____

Nome do entrevistado: _____

Cargo: _____ Tempo: _____

ROTEIRO DA ENTREVISTA

CARACTERÍSTICAS GERAIS DO HOSPITAL

1- Data de início das atividades: / /

2- Tipo da unidade hospitalar

- ☐ Hospital Geral (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica)
- ☐ Hospital Universitário
- ☐ Hospital do INSS
- ☐ Maternidade
- ☐ Outros. Especifique:

3- Setor a que pertence.

- ☐ Privado
- ☐ Filantrópico
- ☐ Público
 - ☐ Federal
 - ☐ Estadual
 - ☐ Municipal

4- Ordenamento Jurídico - Quanto ao Objetivo

- ☐ Com Fins Lucrativos
- ☐ Sem Fins Lucrativos

5 - Quantidades de Leitos existente.

- ☐ Até 100
- ☐ De 101 a 200
- ☐ De 201 a 300
- ☐ De 301 a 400
- ☐ Acima de 400

6 - Quantidade de empregados

_____ Médicos
_____ Enfermeiros
_____ Setor Administrativo
_____ Outros

7 – Quem comanda o hospital

- () Administração profissionalizada
- () Próprios médicos
- () Outros. Especifique:

8 – Quais as fontes de recursos para a manutenção do hospital?

- () Apenas remuneração pelos serviços prestados
- () Além das remunerações dos serviços prestados, de subvenções e contribuições
- () Apenas subvenções e contribuições
- () Outras. Por favor, especifique

SISTEMA CONTÁBIL

1 - Qual a relação entre a contabilidade, custos e orçamento existente no plano de contas da organização?

- ☐ Funcionam como sistema independentes
- ☐ Somente contabilidade e custos são integrados
- ☐ Somente contabilidade e orçamento estão integrados
- ☐ Sistema integrado de contabilidade, custo e orçamentos.

2 - Qual o sistema de contabilidade de custos atual?

- ☐ Sistema por Ordem
- ☐ Sistema por Processo
- ☐ Sistema por Centros de Custos
- ☐ Sistema ABC (Activity-Based Costing)

3- Qual o método de custeio utilizado?

- ☐ Custeio por Absorção
- ☐ Custeio Variável
- ☐ Outros. Especifique :

4 - Quando foi implantado o atual sistema de custo?

5 - Já existiu outro sistema de custo?

- ☐ Não
- ☐ Sim. Especifique qual

6 - O sistema de custo atual foi implantado para atender:

- ☐ Exigências de Órgãos externos. Especifique
- ☐ Exigências fiscais
- ☐ Necessidades da administração quanto ao controle das operações
- ☐ Necessidades da administração quanto a tomada de decisões
- ☐ Necessidades da administração quanto a fixação de preços
- ☐ Outros. Especifique:

7 - Quais os principais objetivos da implantação do sistema de custo?

8 - O atual sistema de custos foi estruturado por:

- ☐ Departamento de contabilidade
- ☐ Consultoria externa
- ☐ Outro departamento do hospital. Indique.
- ☐ Órgãos externos. Mencione.

9 - Quais os departamentos do hospital que participaram na implantação do atual sistema de custo?

- ☐ Departamento de contabilidade
- ☐ Departamento de custos
- ☐ Outros. Indique:

10 - O que levou ao hospital a utilizar o atual sistema de custos?

- ☐ Modelo recomendado pela literatura
- ☐ Sistema usados em outros hospitais
- ☐ Outros. Especifique:

11 - Foram desenvolvidos programas de treinamento de pessoal para a implantação do sistema de custos?

- ☐ Não
- ☐ Sim. Descreva as fases desse treinamento

12 - Qual a reação do pessoal do hospital em relação à implantação do sistema de custos?

A- Médicos e enfermeiros

- ☐ Favorável. Comente:
- ☐ Desfavorável. Por que?

B- Pessoal do departamento de contabilidade de custos

- ☐ Favorável. Comente
- ☐ Desfavorável. Por que?

C- Administração Superior

() Favorável. Comente

() Desfavorável. Por que?

13 – A aplicabilidade do sistema de custos está produzindo os resultados esperados?.

() Sim. Comente:

() Não. Por que ?

CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

1 - No sistema de custo atual, há separação entre custos fixos e variáveis?

☐ Não

☐ Sim. Descreva os objetivos desta separação:

2 - E entre custos diretos e indiretos, há separação?

☐ Não

☐ Sim. Descreva como isto se dá:

3 - O hospital está estruturado em centros de responsabilidade?

☐ Sim

☐ Não.

4 - Como se dá a alocação dos custos indiretos aos serviços?

☐ Rateio. Cite a base utilizada:

☐ Rastreamento

☐ Outros. Especifique:

5 - Quais os critérios para determinar o custo de cada paciente?

☐ Alocação de custos incorridos nas folhas de cada paciente

☐ Custos médios unitário de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário

☐ Outros. Por favor, especifique.

6 - Como é apurado o custo paciente-dia?

7 - Como as informações geradas pelo sistema de custos fluem para a contabilidade geral?

RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

1 – Que tipos de relatórios de custos são elaborados? Com quais objetivos ? Comente.

2 – Com que periodicidade?

() Mensal

() Trimestral

() Outros. Por favor, especifique.

3 – Quais os setores do hospital que recebem os relatórios de custos?

4 – Os relatórios de custos são analisados pela administração?

() Não

() Sim. Que tipo de análise é realizada?

() Análise da evolução dos custos

() Análise dos centros de custos

() Análise dos custos totais

() Outros tipos de análise. Por favor, especifique-as.

CONTROLE DE CUSTOS

1 – O hospital possui um sistema orçamentário formal?

() Sim

() Não. Passar para a pergunta 4.

2 – Com que propósitos são elaborados os orçamentos?

3 – São analisadas as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários?

() Sim

() Não

4 – São avaliadas as incorrências de maior ou menor custo em comparação com os previamente orçados?

() Sim

() Não

5 – O hospital adota o sistema de custo-padrão?

() Sim

() Não

6 – Qual a finalidade da adoção do custo-padrão?

CUSTOS PARA DECISÕES

1 – Os preços dos serviços são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados para cada modalidade?

() Sim. Por favor, responda em que base.

() Não. Por favor, indique os critérios de fixação dos preços dos serviços.

2 – O sistema de custos é usado para a tomada de decisões?

() Não.

() Sim. De que forma?

3 – São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior?

() Sim

() Não

4 – São analisadas as variações de receitas?

() Sim

() Não

5 – No hospital, há serviços prestados por terceiros? Especifique-os e explique por que se optou pela terceirização.

SISTEMA ABC

1 – O SR. (ª) não acha que ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos?

() Sim

() Não

2 – Vocês percebem na empresa a presença constante de atividades que não agregam valor como retrabalho, atividades repetitivas, e uso ineficiente de recursos?

() Sim

() Não. Passe para a pergunta nº 4

3 – Como vocês tratam estas atividades?

4 – O desenvolvimento e a implantação de métodos avançados de custeamento nas empresas do nosso país, é algo sobre qual toda a classe contábil brasileira precisa se debruçar. A informação é insumo insubstituível no processo de gestão. Assim, a boa informação faz a diferença entre os empreendimentos de sucesso e aqueles que não tem a mesma sorte. Possui esta organização um amplo sistema de informações sobre as atividades hospitalares que colete e organize os dados relativos à produção de serviços da unidade?

() Sim

() Não

5 – O SR. (ª) conhece ou já ouviu falar sobre o Sistema ABC?

() Sim

() Não. Passe para a pergunta nº 5

6 – O SR. (ª) conhece as vantagens que este sistema pode trazer a esta organização hospitalar?

() Sim. Especifique

() Não

7 – Melhor controle de custos e melhor tomada de decisões estão entre os muitos benefícios experimentados por aqueles que adotaram o ABC. O SR ^(a) não acha que esta ferramenta também pode ser muito valiosa para os administradores desta organização?

() Sim

() Não. Por que?